

从中国绿卡制度谈我国个人所得税法的改进

土尔逊艾义

(厦门大学 财政系, 福建 厦门 361005)

内容提要:“中国绿卡”制度是我国为吸引外资和先进技术及人才而采取的一项重大举措。我国个人所得税法应该如何积极配合,以满足我国对内大力发展经济、对外不断向国际准则靠拢的新要求就成为税务工作者需要思考的新问题。本文拟从国际和国内现状分析着手,对我国个人所得税法中有关自然人居民身份确定规则等与绿卡制度相关的内容提出改进意见。

关键词:绿卡制度; 自然人; 居民身份; 个人所得税

中图分类号:F812.42

文献标识码:A

文章编号:1007—8576(2004)06—0051—03

传统的国家税收只局限于一国国界之内,仅仅反映了作为征税人的本国政府和构成纳税人的本国国民之间的税收关系。征税对象是发生于本国境内的经济行为和应税事项。然而,经济决定税收,税收影响经济,经济的国际化带动了税收的国际化。从此,国家所课征的税收触及到境内、境外的各个角落。纳税义务人不仅有本国人,还有外国人,因此,居民身份的确定显得尤为重要,而且不同的自然人居民身份确定规则对一个国家的税收收入会产生很大的影响。我国自改革开放以来,根据各个阶段国际、国内的具体态势,对我国个人所得税制度进行了多次修改、补充与完善,于1999年重新修改公布了个人所得税法。

一、我国当前主要的自然人居民身份确定规则

根据修改后的税法,我国将纳税人分为居民、非居民两类,对于符合居民条件的个人按照居民税收管辖权对其来源于境内、境外的所得征税(其中,视具体情况有一些宽免);非居民则根据其是否在中国境内取得收入或者有来源于中国境内的所得而确定是否属于应税人。

根据个人所得税法的规定,“因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的个人”被视为在中国境内有住所,属于中国居民,“必须就其在境内外的全部所得承担纳税责任”。在中国境内无住所而居住在境内满一年(临时离境日数

不予扣减)的个人,采用居住时间标准,也被确认为中国居民,要就其来源于境内和境外的所得缴纳个人所得税。在我国境内无住所,但是在境内居住一年以上五年以下的个人,我国对其来源于中国境外所得的纳税责任做了一些宽免。规定其来源于中国境外的所得,经主管税务机关批准,可以只就中国境内支付的部分缴纳个人所得税。如果在中国境内居住超过五年,从第六年起,要就来源于境内境外的所有收入缴纳个人所得税。从第六年起的以后每个年度中,凡在境内居住满一年的,要就其来源于境内、境外的所得进行申报纳税。如果不满一年。则该纳税人就被视为非居民,中国政府根据地域税收管辖权,对其来源于中国境内的所得征税。

由上述可以看出,我国基本上是以一年为界限来划分居民纳税人和非居民纳税人的。在一年规则之中又对在中国境内居住不满90天的个人给予了一定的宽免,这一部分人如果在一个公历年度中(不得跨年度)在中国境内连续或累计居住不超过90天,其来源于中国境内的收入由境外雇主支付并且不由该雇主在中国境内的机构、场所负担的部分免于缴纳个人所得税。

应该说,目前的个人所得税法是我国改革开放以来,针对经济持续发展、在华外籍人员不断增多等客观事实,经过对旧的法规和条例的不断修

收稿日期:2004—10—18

改和调整而制定和完善的。其关于自然人居民身份确定的规则总体上是可行的,体现了我国在主权自主的前提下坚持对外开放、吸引国外优秀人才和技术、发展我国经济的原则。但是,新的形势对税法提出了新的要求,特别是“中国绿卡”制度的正式实行表明税法的内容已不能体现维护国家主权、平等互利、发展经济、组织收入的原则;同时,税法中一些规则的使用没有和国际税收协定接轨,不利于税收政策的执行和我国税收事业的发展及国家综合实力的提高。

二、存在的问题及改进建议

经国务院批准,2004年8月15日我国正式发布施行《外国人在中国永久居留审批管理办法》(以下简称《管理办法》),标志着“中国绿卡”制度的正式实行。这是中国政府为适应全球化形势,规范外国人在中国永久居留制度的一项重大措施。《管理办法》第六条对于外国人申请在中国永久居留资格的条件做了规定,指出本管理办法的适用对象有:在对中国经济、科技发展和社会进步有重要推动作用的单位任职的外国籍高层次人才;在中国有较高数额直接投资的外国籍投资个人;对中国有重大突出贡献或国家特别需要的人员。可以看出,《管理办法》的出发点和立足点主要是为吸引更多的优秀外籍人员来华投资、工作,更快地发展我国经济。这一制度的出台意味着原来的个人所得税法关于自然人身份确定规则已不能适应新的形式,需要所得税法作出相应调整。

(一) 增加意愿标准势在必行

根据《管理办法》,个人在取得中国绿卡之后,便享有在中国的永久居留权以及和中国公民同等的国民待遇,我国公民是中国的居民纳税人,而外籍人员在持有绿卡之后就享有与之相同的待遇,也应该承担与之相同的义务和责任,这不仅关系到保障国家税收收入,更涉及到我国主权的问题。而且,根据国际通行做法,个人取得一国绿卡之后,便要被视为该国公民,对来自于境内外的全部所得纳税。应该说,绿卡制度的实行意味着无论从国际惯例出发,还是从维护国家主权角度出发,在我国居民身份确定规则中增加意愿标准,将获得中国绿卡的个人从其获得绿卡之日起视为中国永久居民纳税人,实施征税权势在必行。

(二) 居民身份的修改

《管理办法》给予了部分符合条件的外籍人员

在华永久居留权,那么这些人员就成为我国的永久居民。这和国际上大多数国家的做法一致,如:英国、法国也都将居民分为永久居民、居民和非居民。而我国个人所得税法中的纳税人身份却没有永久居民这一分类,这和我出境管理部门的分类以及国际大多数国家惯用规则不相适应。因此,可以将个人所得税法中的纳税人身份按照下列标准分为永久居民、居民和非居民三个类型,不同的居民承担不同的纳税义务:(1)在中国境内拥有住所或者没有住所,但在中国境内居住5年以上的个人视为永久居民;(2)在中国境内没有住所,但是每年在中国境内居住1年以上5年以下的个人视为居民;(3)在中国境内没有住所,并且每年在中国境内1年以下的个人视为非居民。这样划分,符合原有税法中按照一年规则来划分居民和非居民的做法,同时永久居民的纳税义务更加明确:在中国境内居住五年以上的自然人比在中国境内居住时间相对较短的居民和非居民来说,享有了中国政府提供的更多的公共服务和公共福利,因此,这部分纳税人应该被视为中国永久居民,并就来自于境内外的全部所得纳税。

(三) 时间期限的修改

实施条例规定:“在中国境内居住满1年,是指在一个纳税年度内在我国境内居住365天,临时离境的不扣减天数。”但随着世界经济互动程度的加强,自然人受经济利益等因素的驱动,在国与国之间的流动越来越频繁,如果要求一个纳税人在一个纳税年度中在一个地方至少居住满275天(已扣除临时离境总天数)是不现实的,如此宽的时间标准为自然人合理避税提供了很大的空间,意味着我国丧失了很大一部分税源;另外,从国际来看,世界上大多数国家都实行183天规则,而我国对外签定的国际税收协定绝大多数也是采用了183天来划分纳税人的无限和有限纳税责任,这样就存在国内法和国际法不一致的问题,为税务部门依法征税,纳税人依法纳税带来了困难。因此,为了和国际税收协定相一致,同时提高税法执行过程中的准确性,有必要改1年规则为183天规则,参照OECD的计算规则,将183天确定为个人在一个纳税年度内在我国境内累计实际逗留的天数而不考虑进出境次数,由此明确183天的计算方法。

同时,我国税法中,对于居住满5年以后的纳

税务务界定又采用了 90 天规则和 1 年规则, 这使 5 年规则形同虚设。应该说, 一个外国人在中国境内居住了 5 年以上, 享有了中国政府提供的各种公共产品, 权利与义务应该对等, 因此, 这一部分纳税人应该是中国的永久居民纳税人, 从第六年开始就境内外全部所得进行纳税而不再考虑 90 天和 1 年的标准。这样, 针对不同纳税人形成如下的征税格局(见下表):

纳税人 身份	境内居 住时间	境内所得		境外所得	
		境内支付	境外支付	境内支付	境外支付
非居民	90 天以下	征税	免税	免税	免税
	90 天—183 天	征税	征税	免税	免税
居民	183 天—5 年 (183×5)	征税	征税	征税	免税
永久 居民	5 年以上 (183×5)	征税	征税	征税	征税

三、对于持有绿卡的个人如何征税

根据《管理办法》第二十条的规定“ 被批准在中国永久居留的外国人, 每年在中国累计居留不得少于三个月。确因实际需要每年不能在中国累计居留满三个月的, 需经长期居留地省、自治区、直辖市公安厅、局批准, 但五年内在 中国累计居留不得少于一年”。也就是说, 依据现行的税法规定, 这一部分纳税人不适用 90 天规则, 而至少要采用 183 天规则; 那么如果按照意愿标准将他们认定为中国永久居民纳税人, 就要对其来自国内外的所得全部征税。究竟采取哪种方式更加合理呢?

首先应该肯定的是, 从《管理办法》我们可以明确这部分纳税人不适用 90 天规则, 如果对其按照上表中所列的 90 天—183 天的优惠政策征税的话, 势必又将其列入了非居民的范围, 而从目前的情况来看, 这部分纳税人享有中国国民待遇, 同时他们的户籍不受限制, 在户籍管理方面享有比我国公民更优厚的条件, 如果在税收上再给予过度的优惠, 那么肯定会给国内外资金和人才的竞争带来起点的不公平, 打击国内技术人员的积极性, 造成本国资金、人才的大量流失。因此, 过度

的优惠无论从国际通行做法、还是从中国主权角度来看都是不可行的。

目前, 世界各个国家都在通过各种途径吸引国际上先进的技术、人才和巨额资金, 人才和技术的国际竞争愈演愈烈。德国 2000 年 8 月正式出台绿卡计划以吸引国际 IT 人才; 新西兰最新技能移民分数线由 130 分降到了 100 分; 英国也在去年年底开始放宽了对专业人才的移民限制, 而像美国这样的经济强国一贯对高科技人才大开其门。和这些国家相比, 我国的绿卡制度起步是比较晚的, 而且和世界其他国家相比, 我们在吸引外资和高科技人才方面并没有太多的优势, 在这种情况下, 我们必须有独到的、有吸引力的配套政策全面配合才能够实现我国以优惠的政策吸引外资和高科技人才。从税收角度来看, 税收优惠政策的多与少在很大程度上会左右国外资金和人才的进入。国内很多省市已经意识到了这一点, 他们为发展地方经济纷纷在招商引资过程中采取了各种灵活的优惠政策。因此, 从整体来看, 我们要考虑公平但更要注重效率, 毕竟我们是发展中国家, 发展经济是我们的第一要务。所以说, 税收主权不能放弃, 但是优惠的税收政策也必须配套运行, 因此可以考虑对获得中国绿卡的人员在前五年仅就其来自中国境内的所得征收个人所得税, 对来自境外的所得给予免税优惠, 第六年开始对境内外所得全部征税; 如果该纳税人取得绿卡的当年在中国境内居住时间未达到 90 天, 则从第二年开始适用此政策。

当然, 要在吸引外资和外籍人才的同时, 确保税收的不断增长还需要相关法制环境的改善和配合; 同时, 要进一步改革我国个人所得税的税基、税率、征管方法等, 使个人所得税更加简便易行。只有内外协调、加上两个范本的配合才有可能使我国自然人居民身份确定制度不断趋于合理, 从而为我国经济蓬勃发展、国际竞争力不断增强助一臂之力。

参考文献:

[1]杨斌. 税收学[M]. 科学出版社, 2003.
[2]公安部、外交部第 74 号令. 外国人在中国永久居留审批管理办法. 2004.
[3]各国税制比较研究课题组. 个人所得税制国际比较[M]. 中国财政经济出版社, 1996.
[4]宋振水. “浅谈个人所得税存在的问题及对策”[J]. 经济师, 2004 (3).
[5]蔡秀云. 个人所得税制国际比较研究[M]. 中国财政经济出版社, 2002.
[6]国家税务局所得税管理司. 个人所得税操作实务[M]. 中国税务出版社, 2000. (责任编辑: 黄镭)